MARÍLIA DE LOURDES LIMA DOS SANTOS

ISS E BITRIBUTAÇÃO

A IMPORTÂNCIA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Atena Editora
Ano 2023

MARÍLIA DE LOURDES LIMA DOS SANTOS

ISS E BITRIBUTAÇÃO

A IMPORTÂNCIA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO



Atena Editora
Ano 2023

Editora chefe
Profª Drª Antonella Carvalho de Oliveira
Editora executiva
Natalia Oliveira
Assistente editorial
Flávia Roberta Barão
Bibliotecária
Janaina Ramos
Projeto gráfico
Camila Alves de Cremo
Luiza Alves Batista
Imagens da capa
iStock
Edição de arte
Isabella Toshiro

2023 *by Atena Editora*
Copyright © Atena Editora
Copyright do texto © 2023 Os autores
Copyright da edição © 2023 Atena Editora
Direitos para esta edição cedidos à Atena Editora pelos autores.
Open access publication by Atena Editora

Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição *Creative Commons*. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo dos artigos e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o *download* da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial
Ciências Humanas e Sociais Aplicadas
Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí
Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia
Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná
Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia
Profª Drª Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora
Profª Drª Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa
Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra

Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
Profª Drª Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso
Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
Profª Drª Cristina Gaio – Universidade de LisboaProf. Dr. Daniel Richard Sant'Ana – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
Profª Drª Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
Profª Drª Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina
Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
Profª Drª Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionele delle Figlie de Maria Ausiliatrice
Prof. Dr. Jadilson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
Prof. Dr. Jodeylson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
Profª Drª Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso
Prof. Dr. Julio Candido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
Profª Drª Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau
Profª Drª Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
Profª Drª Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
Profª Drª Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
Profª Drª Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Profª Drª Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
Profª Drª Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campina
sProfª Drª Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
Profª Drª Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Gross
aProfª Drª Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
Profª Drª Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste
Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Profª Drª Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
Profª Drª Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia / Universidade de Coimbra
Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS

ISS e bitributação. A importância do local da prestação do serviço

Diagramação: Natália Sandrini de Azevedo
Correção: Maiara Ferreira
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: A autora
Autora: Marília de Lourdes Lima dos Santos

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S237 Santos, Marília de Lourdes Lima dos
ISS e bitributação. A importância do local da prestação do serviço / Marília de Lourdes Lima dos Santos. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2023.

Formato: PDF
Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader
Modo de acesso: World Wide Web
Inclui bibliografia
ISBN 978-65-258-1200-7
DOI: https://doi.org/10.22533/at.ed.007232103

1. Brasil. [Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003]. 2. Imposto sobre serviços - Legislação. 3. Competência tributária. I. Santos, Marília de Lourdes Lima dos. II. Título.

CDD 343.81043

Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166

Atena Editora
Ponta Grossa – Paraná – Brasil
Telefone: +55 (42) 3323-5493
www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br

DECLARAÇÃO DA AUTORA

A autora desta obra: 1. Atesta não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao artigo científico publicado; 2. Declara que participou ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão.; 3. Certificam que os artigos científicos publicados estão completamente isentos de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirma a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhece ter informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autoriza a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access, desta forma* não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de *e-commerce,* ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Carmelita, por sua dedicação.

Ao meu esposo, Cândido, por seu apoio e carinho.

À minha pequena Letícia, alegria dos meus dias.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. –	Artigo
CC –	Código Civil
CF –	Constituição Federal
CSLL –	Contribuição Sobre o Lucro Líquido
CTN –	Código Tributário Nacional
ISS –	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
IR –	Imposto de Renda
OECD -	Organisation for Economic Co-operation and Development
PIS –	Programa de Integração Social
RE –	Recurso Extraordinário
RESP –	Recurso Especial
STF –	Supremo Tribunal Federal
STJ –	Superior Tribunal de Justiça

RESUMO

Compete aos Municípios instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos do art. 156, III, da Constituição. Tal imposto incidirá sobre a prestação de serviços definidos em lei complementar, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A Lei Complementar nº 116/2003, regula o ISS e, dentre suas funções, está a de estabelecer critérios aptos para evitar a bitributação, a qual constitui, na realidade, um conflito aparente de competências tributárias.

Ocorre que os critérios elegidos pela citada lei complementar não foram aptos a solucionar o problema da definição do Município competente para realizar a exação.

Soma-se a tal fato, a existência de mais de 5.000 (cinco mil) Municípios compondo a República Federativa do Brasil, que, diante da ausência de critérios claros de fixação da competência, realizam a cobrança indevida do ISS, obrigando o contribuinte a responder em mais de uma esfera pela ocorrência de um mesmo fato.

PALAVRAS-CHAVES: Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Bitributação. Conflito aparente de competência. Lei Complementar nº 116/2003. Local da prestação do serviço.

ABSTRACT

The Tax on Services of Any Nature – ISS is in the competency of the Municipalities, according to the Art. 156, III of the Federal Constitution. This tax will reach out the provision of services defined in complementary law, even if these services are not the provider's main activity.

The Complementary Law No. 116/2003 now regulates the ISS. Among its functions there is to establish suitable criteria to avoid double taxation, which is actually an apparent conflict of taxing power.

It occurs that the criteria selected by the related law were not able to solve the problem of defining the municipality's competency to do the exaction.

To this fact, it's added the existence of more than five thousand (5,000) municipalities composing the Federative Republic of Brazil, that take advantage on the absence of clear criteria for fixing the competence to perform the misappropriation of the ISS, forcing the taxpayer to pay to different entities based upon the occurrence of one same event.

KEYWORDS: Service tax of any kind. Double taxation. Apparent conflict of competence. Complementary Law No. 116/2003. Service local.

INTRODUÇÃO

O ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, está previsto no art. 156, III, da Constituição Federal, e a competência para sua cobrança foi atribuída aos Municípios.

Em princípio, seria possível considerar que a cobrança do ISS não demandaria maiores problemas, no que tange ao aspecto espacial, tendo em vista que o alcance da legislação municipal se restringe ao âmbito do seu território.

Ocorre que, diante da existência de mais de 5.000 (cinco mil) Municípios que compõe a República Federativa do Brasil, não é incomum que dois ou mais Municípios se entendam igualmente competentes para tributar com base o mesmo fato gerador.

Tal realidade dá origem à chamada bitributação interterritorial, caracterizada pela cobrança por ordenamentos tributários distintos que correspondem a espaços fiscais autônomos dentro do mesmo Estado.

A bitributação é um fenômeno, em regra, proibido pelo sistema constitucional brasileiro, tendo em vista a rígida repartição de competência tributária estipulada pela Carta Magna.

Diante da observância de tal área ensejadora de conflitos, ilegítima bitributação, necessário se faz a existência de norma previamente estabelecida, capaz de solucionar tais controvérsias. Os casos de bitributação concernentes à cobrança do ISS por mais de um Município configuram, portanto, conflitos aparentes de competência, solucionados a partir da análise de dispositivos constitucionais.

A Referida matéria, nos termos do art. 146, I, da Constituição Federal, caberá à Lei Complementar, instrumento legislativo apto a dispor sobre os conflitos de competência em matéria tributária.

No entanto o Decreto-lei nº 408/68, em seu art. 12 e, posteriormente a Lei Complementar nº 116/2003, ao regularem o conflito de competência, não solucionam tais conflitos de forma integral. Na realidade, as disposições constantes da Lei Complementar nº 116/2003 acabam por ampliar a nebulosidade sobre o tema, proporcionando subsídios aos Municípios ávidos por arrecadar.

O presente trabalho científico propõe-se a estudar tais questões, apresentando o entendimento que avalia-se mais razoável sobre a matéria.

ESTUDO SOBRE O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS

HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS NO BRASIL

A tributação de serviços no Brasil remota ao Alvará de 20 de outubro de 1812, baixado pelo Príncipe Regente D. João VI, cujo objetivo era auferir subsídios para o Real Erário fazer frente às suas obrigações como acionista principal do Banco do Brasil.

A Lei Orçamentária nº. 70 de 1836 passou a denominar o citado imposto de “imposto sobre lojas”, passando a incidir sobre estabelecimentos com gêneros à venda, tais como casas de modas e os estabelecimentos que expunham à venda obras manufaturadas[1].

Assim, a tributação de serviços no Brasil iniciou de forma restrita, alcançando apenas certas profissões ou atividades lucrativas.

Em 1860, a Lei Orçamentária nº 1.174 transformou o antigo “imposto sobre lojas” em um imposto sobre indústrias e profissões, passando a abarcar qualquer atividade lucrativa, dentre as quais, a prestação de serviços.

Apesar de tais previsões legislativas, apenas com a Constituição Republicana de 1891 passou a constar do texto constitucional. No art. 9º, 4º, da Constituição de 1891, o imposto sobre indústria e profissões estava inserido na competência exclusiva dos Estados Membros.

A Constituição de 1934, por sua vez, manteve o imposto sobre indústria e profissões sob a competência tributária dos Estados (art. 8º, I, “g”, da Constituição de 1934). Passou, no entanto, a ser arrecadado por Estado e Município em partes iguais. Aos municípios foi conferida a competência para instituir o imposto sobre diversões públicas (art. 13, §2º, III, da Constituição de 1934). Tal estrutura foi mantida pela Constituição de 1937.

A Constituição de 1946 inovou ao transferir a competência para instituição do imposto sobre indústria e profissões para a esfera impositiva municipal, mantendo a previsão quanto ao imposto sobre diversões públicas (art. 29, V e VI, da Constituição de 1946).

O imposto sobre serviços, nos moldes hoje observados, é fruto da Reforma Tributária de 1965, baseada no “Programa de Ação Econômica do Governo” de 1964 a 1966, perpetrada através da Emenda nº. 18/1965, cujo principal objetivo era eliminar a superposição de impostos, economicamente idênticos, apenas formalmente diferenciados.

Assim, a partir da Reforma Tributária nº 18/1965, o imposto de indústrias e profissões e o imposto sobre diversões públicas, foram substituídos pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência dos Municípios, que incidiria sobre serviços de

1. HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 01

qualquer natureza, não compreendidos na competência da União e dos Estados, definidos em lei complementar[2].

A Constituição Federal de 1967 repetiu a previsão da Emenda 18/1965, acerca do imposto sobre serviços, em seu art. 25, II. Da mesma forma, a Emenda nº 1 de 1969.

Ainda na vigência da Constituição de 1967 foi editado o Decreto-Lei nº 406/1968, que estabeleceu normas de direito tributário e de direito financeiro aplicáveis, além de outros impostos, ao ISS. Tal Decreto-Lei, tendo em vista a matéria por ele tratada, possui status de Lei Complementar, pois regula matéria prevista no art. 146, I, da Constituição Federal.

É de grande importância a análise do Decreto-Lei nº. 406/1968, tendo em vista que as disposições acerca do ISS não sofreram grandes alterações pela Lei Complementar nº 116/2003, que o substituiu. Na realidade, foi mantido o elemento nuclear do fato gerador do ISS, definido no art. 8º do Decreto-Lei nº. 406/1968, segundo o qual o ISS *"tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço constante da lista anexa"*, no art. 1ª da Lei Complementar nº 116/1993.

Da mesma forma, os termos do art. 9º, caput e parágrafos do referido Decreto-Lei, que tratam da base de cálculo e alíquota do ISS, não sofreram alterações pela Lei Complementar nº 116/2003.

No que tange ao aspecto espacial ou territorial do fato gerador, o art. 12 do Decreto-Lei nº 406/1968 determinava que se considera o local de prestação do serviço o do estabelecimento prestador do serviço, ou, na falta deste, o do domicílio do prestador e, no caso de construção civil, o local onde se efetuar a prestação.

Há previsão, portanto, de regra que excepciona o princípio da territorialidade das normas, segundo o qual as normas aplicam-se, de regra, no território do ente que as editou, mantida pela norma insculpida no art. 3º da Lei Complementar nº 116/1993.

Por fim, a restrição quanto aos serviços compreendidos na competência da União, prevista no texto da Reforma Tributária nº 18/1965, não mais prevalece na Constituição Federal de 1988, no entanto, se mantém a restrição quanto aos serviços de competência dos Estados na Constituição Federal de 1988, assim como à previsão em lei complementar dos serviços tributados.

Observa-se, que a formatação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza não sofreu alterações significativas desde sua previsão na Emenda 18/1965. No entanto, não se pode falar o mesmo quanto à lista de serviços tributáveis por tal imposto, visto que a lista que incluía inicialmente 19 serviços aumentou paulatinamente, até alcançar mais de 200 serviços, na Lei Complementar nº 116/2003.

---

2. HARADA, Kiyoshi.ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 02.

COMPETÊNCIA TRIBITÁRIA DOS MUNICÍPIOS E PREVISÕES NORMATIVAS SOBRE O ISS

A Constituição Federal de 1988 concede aos entes federativos a competência tributária privativa para instituir impostos, evitando, dessa forma, a bitributação, visto que apenas o ente indicado como competente poderá instituir o respectivo imposto.

Não poderia ser diferente em relação aos Municípios, os quais compõem a República Federativa do Brasil, juntamente com a União, os Estados e o Distrito Federal, sendo dotados, portanto de autonomia.

Nos artigos 29 e 30, a Constituição Federal de 1988 dispõe acerca da autonomia dos municípios. Enquanto o artigo 29 trata da autonomia política, o artigo 30 outorga aos municípios competência para legislar sobre assuntos de interesse local, conferindo-lhes, desta forma, autonomia administrativa. No inciso III do citado artigo 30, a Carta Política de 1988 confere aos municípios competência para instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei, ou seja, contemplando a autonomia financeira.

Desta feita, a autonomia municipal está baseada na capacidade para instituir e arrecadar tributos de sua competência, eleger seus governantes e de organização administrativa de tudo quando seja de interesse local.

Neste contexto, ressalta-se a competência para instituir os tributos previstos no texto constitucional, conforme destacado por Aires F. Barreto, em sua obra ISS na Constituição e na Lei, em trecho ora destacado:

> "Decorrência do princípio da autonomia municipal é o de o Município editar suas normas tributárias de acordo com a competência que lhe foi outorgada pela Constituição, afastando a incursão de quaisquer outras, sejam elas federais ou estaduais. Não é demais lembrar que o Município, em razão da sua autonomia, haure, diretamente da Constituição, suas competências, nela encontrando seu próprio fundamento[3]".

Assim, a Constituição Federal concedeu aos Municípios a competência para instituir tributos, necessários para a manutenção da sua autonomia, os quais estão previstos no artigo 156 da Constituição Federal.

Dentre os impostos de competência dos Municípios, está o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; o imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, objeto do presente trabalho.

3. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p 10.

Em sua previsão original, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, estava regido nos seguintes termos:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> IV – Serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b[4], definidos em lei complementar.
>
> (...)
>
> § 4º Cabe à lei complementar:
>
> I – fixar as alíquotas máximas dos impostos previstos nos incisos III e IV;
>
> II – excluir da incidência do imposto previsto no inciso IV exportações de serviços para o exterior.

Através da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, o art. 156 passou a ter a seguinte redação, no que tange ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
>
> (...)
>
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.
>
> (...)
>
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do ***caput*** deste artigo, cabe à lei complementar:
>
> I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
>
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior
>
> III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Observam-se diferenças entre o texto original e a atual redação dos dispositivos que tratam do ISS.

A previsão original apenas tratava do limite máximo para a fixação das alíquotas, no entanto, diante da chamada "guerra fiscal", achou por bem o legislador constituinte derivado impor um limite mínimo para a alíquota do ISS, ambas a serem determinadas por lei complementar.

Pelo mesmo motivo, evitar a "guerra fiscal" entre municípios, a Emenda Constitucional incluiu entre as matérias sujeitas à lei complementar a regulamentação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Além de tais limitações, o texto constitucional determina que apenas os serviços

4. Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

previstos em lei complementar terão a incidência do ISS, já excepcionando de tal incidência, os impostos sobre transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, porque estes se incluem no campo de incidência do ICMS, de competência dos Estados.

No que tange à lista de serviços definidos em lei complementar, o Supremo Tribunal Federal já firmou o entendimento de que a lei complementar deve estabelecer um rol especificado de serviços, e não sendo cabível uma definição genérica.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal considera que a lista de serviços tributados pelo ISS se trata de rol taxativo, ou seja, apenas os serviços enumerados no rol podem ser objeto da incidência do ISS, conforme sedimentado no tema de repercussão geral nº 296 do STF:

> "É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.".

Em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, verifica-se que a lista apresentada pela lei complementar nº 116/2003, em diversos itens, utiliza expressões que ensejam a utilização da interpretação extensiva, notadamente quando há utilização da fórmula "e congêneres".

Neste sentido, destacam-se precedentes do Supremo Tribunal Federal que consignam ser a lista contida na Lei Complementar nº 116/2006 taxativa, mas sujeita à interpretação extensiva:

> EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. ART. 156, III, DA CARTA POLÍTICA. OPÇÃO CONSTITUCIONAL PELA LIMITAÇÃO DA CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DOS MUNICÍPIOS POR MEIO DA ATRIBUIÇÃO À LEI COMPLEMENTAR DA FUNÇÃO DE DEFINIR OS SERVIÇOS TRIBUTÁVEIS PELO ISS. LISTAS DE SERVIÇOS ANEXAS AO DECRETO-LEI 406/1968 E LEI COMPLEMENTAR 116/2003. CARÁTER TAXATIVO COMPATÍVEL COM A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. Recursos extraordinários interpostos contra acórdãos do Tribunal de Justiça de Alagoas e do Superior Tribunal de Justiça relativos à exigência do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira. Processo selecionado, em caráter substitutivo, para dirimir a controvérsia constitucional definida no Tema 296 da repercussão geral. 2. O recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça é inadmissível, porquanto as alegadas violações da Constituição Federal não se referem ao decidido neste acórdão, mas sim no julgamento efetuado pelo Tribunal de Justiça de Alagoas. 3. O argumento de suposta afronta ao art. 5º, LV, da Constituição Federal, ou seja, a pretensão de reconhecimento da violação dos direitos fundamentais processuais ao contraditório e à ampla defesa por não ter sido realizada prova pericial requerida não tem pertinência jurídica no caso. O acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Alagoas decidiu que os documentos juntados foram suficientes para a valoração

adequado dos fatos arguidos, bastante, portanto, para a formação do convencimento judicial. Entendimento contrário ao certificado no acórdão do Tribunal de Justiça local demandaria reexame da prova dos autos. Aplicação da Súmula 279/STF que afirma o não cabimento de recurso extraordinário quando necessária nova valoração das provas. 4. O acórdão recorrido excluiu parte da autuação fiscal por dizer respeito à atividades já tributadas pelo IOF. Fê-lo com exame apenas de dispositivos do Decreto 6.306/2007, não tendo havido exame do tratamento constitucional deste imposto da União. Ausente o prequestionamento do art. 153, III, da Constituição Federal, o recurso não pode ser conhecido quanto ao ponto. **5. Ao determinar que compete à lei complementar definir os serviços tributáveis pelo ISS, a Constituição fez escolha pragmática para evitar que, a todo momento, houvesse dúvida se determinada operação econômica seria tributada como prestação de serviços ou de circulação de mercadorias, especialmente tendo em conta o caráter economicamente misto de muitas operações. 6. Os precedentes judiciais formados por este Supremo Tribunal definiram interpretação jurídica no sentido do caráter taxativo das listas de serviços**. Nesse sentido: RE 361.829, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 24.2.2006; RE 464.844 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma, DJe de 09.5.2008; RE 450.342 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJ 03.8.2007. **7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula "e congêneres". Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa.** Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais. Precedentes nesse sentido julgados em regime de repercussão geral, a saber: RE 592.905, Rel. Ministro Eros Grau, e RE 651.703, Rel. Ministro Luiz Fux, em que examinadas as incidências do ISS, respectivamente, sobre as operações de arrendamento mercantil e sobre aquelas das empresas de planos privados de assistência à saúde. 9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a revaloração das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: "É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva. "(RE 784439, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020)

EMENTA: AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STF NO JULGAMENTO DO TEMA 296 DA REPERCUSSÃO GERAL. REAPRECIAÇÃO

> DE PROVAS. INADMISSIBILIDADE. SÚMULA 279 DO STF. 1. O acórdão recorrido alinha-se à jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL consolidada no julgamento RE 784.439-RG, Rel. Min. ROSA WEBER (Tema 296 da repercussão geral), em que se fixou tese no sentido de que É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva. 2. A argumentação do recurso extraordinário impõe a revisão das provas. Incide, portanto, o óbice da Súmula 279 (Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário) desta Corte. 3. Agravo interno a que se nega provimento. Na forma do art. 1.021, §§ 4º e 5º, do Código de Processo Civil de 2015, em caso de votação unânime, fica condenado o agravante a pagar ao agravado multa de um por cento do valor atualizado da causa, cujo depósito prévio passa a ser condição para a interposição de qualquer outro recurso (à exceção da Fazenda Pública e do beneficiário de gratuidade da justiça, que farão o pagamento ao final). (RE 1345927 AgR, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 14/02/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-033 DIVULG 18-02-2022 PUBLIC 21-02-2022)

Desta feita, o ISS está previsto na Constituição Federal e é regulado por Lei Complementar nacional, a Lei Complementar nº 116/2003, que rege a atuação dos Municípios na instituição e cobrança do ISS.

CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ISS

Conforme já delineado, nos termos do artigo 156, III, da Constituição Federal, compete aos Municípios instituir o imposto em questão, figurando, portanto, como sujeito ativo da obrigação tributária.

No que tange ao sujeito passivo do ISS, deve-se observar o art. 5º da Lei Complementar 116/2003, segundo a qual o contribuinte é o prestador do serviço.

Neste sentido, o professor Eduardo Sabbag esclarece o alcance da expressão disposta no citado dispositivo:

> É sujeito passivo do ISS o prestador de serviço, empresa (exemplo: hotel) ou profissional autônomo (exemplos: médico, dentistas, contador, advogado, ou seja, todos os "vendedores de bens imateriais"), com ou sem estabelecimento fixo (art. 5º da LC n. 116/2003). (SABBAG, 2011, 990)[5]

Elucida, ainda, o professor Sabbag aqueles que não poderão ser contribuintes do ISS, nos termos do artigo 2º, II da Lei Complementar nº 116/2003, senão veja-se:

> a) os que prestam serviços em relação de emprego
>
> b) os que trabalham avulsos (estivadores, conferentes)
>
> c) os diretores e membros de Conselhos Consultivo ou Fiscal de Sociedades (SABBAG, 2011, 990).

5. SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 990.

Neste ponto impende destacar a diferença existente entre o trabalhador autônomo, aquele que exerce sua atividade sem subordinação e por sua conta, e o trabalhador avulso, que presta serviço com a intermediação do sindicato da categoria, ou trabalha de forma eventual, sem caracterizar como emprego. Tal distinção é importante, tendo em vista que, apenas o primeiro será contribuinte do ISS. (SABBAG, 2011, 990)[6].

O fato gerador do ISS, por sua vez, está delineado no caput do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003, nos seguintes termos:

> Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A lista anexa citada está composta, atualmente, de mais de 200 serviços, divididos em 40 itens. Os itens enumerados na lista que compõe a Lei Complementar nº 116/2003.

A doutrina e jurisprudência debruçam-se sobre o conceito de serviço a ser adotada para fins de interpretação e inclusão de novos itens na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Sobre o tema, o professor Eduardo Sabbag advoga que o conceito de serviço deve respeitar a ideia de algo que se faz, conforme trecho abaixo destacado:

> "Serviços: são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros. São definidos por lei complementar, à luz da expressa disposição constitucional, que deverá excluir do âmbito do ISS (competência municipal) os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações afetos ao ICMS (de competência estadual, conforme o art. 155, II da CF).
>
> Todavia, a lei complementar não poderá distorcer o conceito de serviços utilizados pela Constituição, nem alargar seu campo de incidência, de modo a alcançar o que não é serviço, no sentido que o Sistema Constitucional Tributário confere a tal termo (art. 109 e 110 do CTN)". (SABBAG, 2011, 992)[7]

O judiciário, inicialmente, rejeitou a inclusão de itens que não condizem com a definição de serviço. Neste sentido, o Acórdão de relatoria do Ministro Carlos Velloso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 361.829, no qual fora afastada a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, cuja ementa transcreve-se:

> "O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III). **Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá**

6. Idem.

7. SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 992.

> **incidir o mencionado imposto. (...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I).** E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º) (...) não adoto a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa." (RE 361.829, voto do Rel. Min. **Carlos Velloso**, julgamento em 13-12-2005, Segunda Turma, *DJ* de 24-2-2006.)[8]

No mesmo sentido, a fim de dirimir discussões acerca da incidência do ISS sobre locação pura de bens móveis o Supremo Tribunal Federal aprovou o enunciado da súmula vinculante nº. 31, veja-se:

> Súmula Vinculante nº 31: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.

No entanto, em aparente mudança de posicionamento, o Supremo Tribunal Federal considerou devido o ISS sobre atividades desenvolvidas por operadoras de planos de saúde – previsto na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 651.703/PR[9]:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). **2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional. 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.** 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. **5. O conceito de prestação de "serviços de qualquer natureza" e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos**

8. BRASIL. Supremo Tribunal Federal– Segunda Turma. RE. 361.829 Brasília, DF,02 mar 2010. DJE 19 mar 2010. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609543
9. ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. rev., atual. E ampl. – Salvador – Ed. JusPodvim, 2017. P.757.

normativos. 6. O texto constitucional ao empregar o signo "serviço", que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado. **7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional**, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. 8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional. (...) **15. A classificação das obrigações em "obrigação de dar", de "fazer" e "não fazer", tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título "Das Modalidades das Obrigações", no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis. 16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de fazer**". (...) **18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN. 19. A regra do art. 146, III, "a", combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito "de serviços de qualquer natureza", o que é efetuado pela LC nº 116/2003**. (...) 21. Sob este ângulo, **o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador**. (...) atividades. 24. **A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.** 25. A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial. 27. Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: "As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88". 28. Recurso extraordinário DESPROVIDO. (RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO

DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017)

O Recurso Extraordinário nº 651.703/PR, por sua vez, deu origem ao Tema de Repercussão Geral nº 581:

> As operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88.

Neste sentido, a definição de serviço, para fins de incidência do ISS, não estaria limitado aos conceito de índole civilista, que distingue as obrigações em "obrigações de dar" e "obrigações de fazer ou não fazer".

O artigo 156, III, da Constituição Federal, não restringiu os "serviços de qualquer natureza" às típicas obrigações de fazer, nos termos da definição dada pelo Direito Privado, pois haveria maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, o que leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISS.

Conclui o Supremo Tribunal Federal, no citado julgado, que o conceito de prestação de serviços está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem. A Lei Complementar nº. 116/2003, portanto, possuiria o escopo de ampliar o campo de incidência do ISS, a fim de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual.

Registra-se, ainda, que a alteração de posicionamento remonta ao julgamento dos Recursos Extraordinários 547.245 e 592.205, nos quais Suprema Corte permitiu a incidência do ISSQ nas operações de leasing financeiro e leaseback, a partir de uma interpretação mais abrengente do texto constitucional quanto ao conceito partir dede "serviços" desvinculado do conceito de "obrigação de fazer".

Repisa-se que a lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003 consiste em rol taxativo, conforme já elucidado pelo Supremo Tribunal Federal, comportado, no entanto, a interpretação extensiva nos itens que contemplam as expressões "similares", "semelhantes" ou "congêneres".

Nas palavras do professo Eduardo Sabbag, abaixo transcritas, a expressão "congêneres" afastou a o emprego, de forma literal do art. 108, § 1º do CTN, veja-se:

> "Os itens que contém o termo "e congêneres" comportam interpretação analógica (para o STF), pois congêneres significa pertencente ao mesmo gênero, idêntico, semelhante ou similar (Dicionário Aurélio da língua portuguesa). Portanto, a indigitada expressão designada que afastou a aplicação literal do art. 108, § 1º, do CTN, que preconiza: "O emprego as analogia não poderá resultar em exigência de tributo não previsto em lei"". (SABBAG, 2011, 992)[10]

Tal é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, assim como do Superior Tribunal

10. SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 992.

de Justiça, conforme julgados ora destacados:

> CARTOES DE CRÉDITO. IMPOSTO DE LICENCA. A ELE ESTAO SUJEITAS AS ENTIDADES QUE OS EMITEM, FACE A NATUREZA DAS OPERAÇÕES QUE DE SUA EXPEDIÇÃO SE ORIGINOU. II. APLICAÇÃO DO DECRETO-LEI N.406/68, COM A REDAÇÃO QUE LHE ATRIBUIU O DECRETO-LEI N. 834/69, ART.3, VIII. III. A LISTA A QUE SE REFEREM O ART.24, II DA CONSTITUIÇÃO, E 8 DO DECRETO-LEI N. 83/69 E TAXATIVA, EMBORA CADA ITEM DA RELAÇÃO COMPORTE INTERPRETAÇÃO AMPLA E ANALOGICA. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 75952, Relator(a): Min. THOMPSON FLORES, Segunda Turma, julgado em 29/10/1973, DJ 02-01-1974 PP-00014 EMENT VOL-00934-04 PP-01340)
>
> RECURSO ESPECIAL. TRIBUTARIO. ISS. LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL. A LISTA DA LEGISLAÇÃO MUNICIPAL DOS SERVIÇOS TRIBUTAVEIS DEVE ATER-SE AO ROL DA LEGISLAÇÃO NACIONAL, A TEOR DA CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA DE 1969. IMPERATIVO DO PRINCIPIO QUE IMPÕE O NUMERUS CLAUSUS. ADMISSIVEL A INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA E ANALOGICA. VEDADA, POREM, A ANALOGIA. AQUELAS RESPEITAM OS MARCOS NORMATIVOS. A ULTIMA ACRESCENTA FATOS NOVOS. (REsp 1837/SP, Rel. Ministro LUIZ VICENTE CERNICCHIARO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/08/1990, DJ 10/09/1990, p. 9116)[11]

Sabe-se que previsão dos serviços que poderão sofrer a incidência o ISS em Lei Complementar Nacional, por si só, não cria o imposto. Necessária a edição de lei pelo ente federativo capaz de instituir o tributo. Neste sentido, explana o professor Kiyoshi Harada:

> "É preciso ter em mente que a lei complementar e, portanto, a lista a ela anexa, não é auto-aplicável. Nem a Constituição, nem a lei complementar cria o imposto, que é tarefa exclusiva do legislador ordinário da entidade política que recebeu a outorga de competência impositiva. À Lei tributária material de cada município cabe definir o fato gerador do ISS, o que importa na elaboração completa da lista de serviços que entenda ser abrangidos pela expressão "congêneres", que continua figurando na atual lista nacional de serviços, anexa à Lei Complementar de nº 116/03". (HARADA, 2008, 23)[12].

Acrescente-se que não pode o município, ao instituir o ISS, apenas fazer remissão à lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, ou proceder com a simples transcrição, reproduzindo as expressões "similares", "semelhantes" ou "congêneres", sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária.

O art. 97, III, do Código Tributário Nacional – CTN, determina que a definição do fato gerador da obrigação tributária é matéria reservada à lei ordinária do ente político competente para instituir o tributo.

Outras limitações à tributação dos serviços são observadas. Assim, por expressa previsão constitucional, (art. 156, III), estão excluídos da incidência do ISS os serviços

11. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça– Segunda Turma. REsp. 1837/SP Brasília, DF,15 ago 1990. DJE 10 set 1990. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/listarAcordaos?classe=&num_processo=&num_registro=199200158005&dt_publicacao=30/11/1992
12. HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 23

tributáveis pelos Estados, quais sejam, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal. Permanece, no entanto, no âmbito de tributação dos municípios o serviço de transporte intramunicipal.

Cumpre esclarecer que não apenas os serviços especificados no art. 155, II, da Constituição Federal serão tributados pelos Estados. Nos termos da letra "b" do inciso IX do § 2º do art. 155, da Constituição Federal, o ICMS incidirá sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Em tal hipótese, a base de cálculo o ICMS será o valor da mercadoria, somado ao do serviço prestado conjuntamente.

A referida norma não impede, no entanto, a ampliação dos itens constantes na Lei Complementar nº 116/2003, a serem tributados pelos Municípios. Ao contrário, contanto que a lista respeite os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, a inclusão de novos serviços cessa a competência impositiva estadual referida no dispositivo constitucional em questão. Neste sentido é o ensinamento do professor Harada:

> "Ao restringir, por via indireta, a competência tributária estadual prevista na letra *b* do inciso IX retroreferida, a lei complementar fê-lo de forma legítima e constitucional. A expressão "serviços não compreendidos na competência tributária dos municípios" não pressupõe congelamento da lista de serviços vigente à época da promulgação da Constituição Federal de 1988. Pelo contrário, deve-se entender que a competência tributária estadual, no caso, é residual. O Estado só pode tributar os serviços não tributáveis pelos municípios". (HARADA, 2008, 24)[13].

Também não será onerada pelo ISS a prestação de serviços ao exterior, correspondendo a uma isenção heterônoma prevista no art. 156, § 3º, II da CF e repetido no art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003.

Além das limitações já apresentadas, não estão compreendidos no fato gerador do ISS a prestação de serviço a si próprio, a decorrentes de vínculo empregatício, além dos serviços prestados pelo próprio Poder Público, tendo em vista a imunidade tributária recíproca insculpida no art. 150, VI "a", da Constituição Federal.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço (valor bruto), nos termos do caput do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. Ressalva-se a exceção prevista no parágrafo 1º do mesmo artigo, segundo o qual, quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

13. Idem. P. 24.

Poderá ocorrer a incidência de ISS fixo, nos casos em que não for possível aferir o valor correspondente, como ocorre com advogados, médicos, dentistas, calculado a partir de um valor pago periodicamente.

Os Municípios possuem autonomia para fixar as alíquotas, através de leis ordinárias, desde que respeitados os limites traçados pela lei complementar.

Já foi citado no presente trabalho que a alíquota do ISS possuía inicialmente limite máximo, nos termos do art. 24, II, § 4º da Emenda Constitucional nº 1 de 1969. No mesmo sentido, a redação original da Constituição Federal de 1988, previu a observância de "alíquotas máximas", em seu art. 156, §4º.

O limite máximo das alíquotas apenas foi regulado através da Lei Complementar nº 100/1999, a qual fixou tal limite em 5% (cinco por cento), impedindo a fixação de alíquotas abusivas pelas municipalidades.

A Lei Complementar nº 109/1999 foi revogada pela Lei Complementar nº 116/2003, que em seu art. 8º dispõe que será de 5% (cinco por cento) para todos os serviços, tendo em vista o veto do inciso I do citado artigo que previa alíquota máxima 10% (dez por cento) de para jogos e diversões, exceto cinema.

A Emenda Constitucional nº 37 de 12 de junho de 2002, conferiu à Lei complementar a fixação da alíquota mínima do ISS. Antecipando-se ao legislador ordinário, o constituinte derivado, mediante a introdução do art. 88 ao ADCT, fixou a alíquota mínima de 2% (dois por cento) para a generalidade dos serviços tributáveis, excetuados alguns serviços que correspondem aos atuais itens 7.02, 7.04 e 7.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

O art. 88 da ADCT também determinou que não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima de 2%.

Tais alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 37/2002 tem por objetivo evitar a chamada "guerra fiscal" entre os municípios, conforme explicitado pelos professores Marcelo Alexandrino e Vicente de Paulo, na obra "Direito Tributário na Constituição e no STF", veja-se:

> "Por fim, é oportuno esclarecer que o objetivo de todas essas alterações introduzidas pela EC 37/2002 foi evitar ou reduzir a denominada "guerra fiscal" entre municípios, impedindo (ou dificultando) que um determinado município utilize, de forma predatória, tributação excessivamente reduzida do ISS – alíquotas muito baixas, ou benefícios fiscais que tenham o mesmo resultado -, com o escopo de atrair para o seu território empresas que, direta ou indiretamente, fortaleçam a economia local, em detrimento da situação econômica de municípios vizinhos" (ALEXANDRINO, PAULO. 2011. p 305)[14].

14. ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no Supremo. 16. ed. Rio de Janeiro:

A Lei Complementar nº 157/2016, por sua vez, incluiu o Art. 8º-A à Lei Complementar nº 116/2003, com a previsão de alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). Acrescenta, em seu parágrafo 2º que é nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço.

O ISS é um imposto que se submete a lançamento por homologação, tendo em vista que é o próprio sujeito passivo que calcula o montante devido e antecipa o pagamento, submetendo, posteriormente ao exame da autoridade administrativa, a qual poderá homologar o pagamento ou lançar de ofício, através de auto de infração, as diferenças devidas.

Por fim, no que tange ao local onde é devido o ISS, cumpre esclarecer que a matéria será detalhada em capítulo subseqüente, por estar de centro da discussão apresentada no presente trabalho, cabendo adiantar, apenas que a regra geral está prevista nos artigos 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003.

Método, 2011, p 305.

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O fato gerador da obrigação tributária corresponde à materialização da hipótese de incidência, ou seja, a concretização no mundo dos fatos da hipótese designada de forma abstrata pela legislação.

O Código Tributário Nacional, seu art. 114, conceitua o fato gerador da obrigação principal como “a situação definida por lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Já em seu art. 115, trata do fato gerador da obrigação acessória, qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sobre o tema, esclarece professor Eduardo Sabbag:

> Como se notou,”hipótese de incidência” é a situação descrita em lei, recortada pelo legislador entre inúmeros fatos no mundo fenomênico, a qual, uma vez concretizada no fato gerador, enseja o surgimento da obrigação principal. A substancial diferença reside em que, enquanto aquela é a “descrição” legal de um fato (...) a descrição da hipótese em que o tributo é devido”, esta se materializa com a efetiva ocorrência do fato legalmente previsto. (SABBAG. 2011. p 673)[1].

Notório que a teoria do fato gerador constitui ponto de relevância inquestionável para o estudo do direito tributário. Impende destacar, no entanto, que aquela não constitui fenômeno específico do direito tributário, pois será observado em outros ramos do direito, nos quais há a subsunção do fato à norma.

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador, consubstanciada numa ação ou situação. Por ser um acontecimento histórico, o fato gerador está localizado no tempo e no espaço.

A cada fato gerador nascerá uma obrigação tributária, de forma que as manifestações de riquezas ou atividades estatais não estejam sujeitas a múltiplas incidências tributárias.

Neste sentido, o aspecto espacial do fato gerado é de fundamental importância para o trabalho em epígrafe, tendo em vista que será determinante para esclarecer a pessoa política competente para a cobrança do tributo, conforme leciona o professor Luciano Amaro:

> Não se deve olvidar o aspecto espacial do fato gerador do tributo. Inexistem fatos situados fora do espaço; assim, também, o fato gerador do tributo é um acontecimento que ocorre em algum lugar. É importante a definição desse aspecto, pois a mesma situação material no lugar “A” pode ser fato gerador

1. SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 673.

> e não sê-lo no lugar "B", ou porque esse lugar esteja fora do âmbito espacial de aplicação da lei ou porque nele vigore uma isenção regional. É necessária, ainda, a análise do aspecto espacial para efeito da solução de possíveis conflitos de normas; a prestação de serviços, por exemplo, conforme se situe no município "A" ou "B", estará sujeito à lei de um ou de outro desses municípios. (AMARO, LUCIANO. 2008. p. 267).

Desta feita, a determinação do local de ocorrência do fato gerador é de importância ímpar na solução de conflitos aparentes de competência tributária, visto que marca o nascimento da obrigação tributária, com irradiação de direitos e deveres, pretensões e ações, conferidos às partes que titulam os pólos ativo e passivo da relação jurídica tributária.

BITRIBUTAÇÃO E *BIS IN IDEM*

Conforme acima delineado, a ocorrência do fato gerador desencadeia o nascimento de uma única obrigação tributária. Apesar da vedação a múltiplas incidências tributárias decorrentes de um mesmo fato gerador, é possível que se observem situações nas quais tal fenômeno ocorra, configurando o *bis in idem* ou a bitributação.

A fim de adentrar à matéria concernente à bitributação, cumpre esclarecer, inicialmente, que *bis in idem* e a bitributação, apesar se aproximarem por serem fenômenos nos quais da definição legal da mesma situação como fato gerador há observância de diversas exações, não constituem expressões sinônimas.

O *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente tributante edita mais de uma lei instituindo múltiplos tributos sobre o mesmo fato gerador. Tal técnica de tributação não se configura a mais eficiente, no entanto, não há vedação na Constituição Federal ou na legislação ordinária ao *bis in idem.*

Exemplo de *bis in idem* pode ser observado no que tange à contribuição social para financiamento da seguridade social, incidentes sobre o faturamento, prevista no art. 195, I, b da Constituição Federal. Tal contribuição é de competência da União, a qual, ao regulá-la, instituiu não apenas uma, mas duas contribuições PIS – Programa de Integração Social, de que tratam o art. 239 da Constituição de 1988 e as Leis Complementares 7, de 07 de setembro de 1970, e 8, de 03 de dezembro de 1970, e a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991.

Apesar de tais contribuições serem reguladas por legislações diferentes, possuem regime jurídico muito semelhante, visto que configuram uma dupla cobrança sobre idêntico fato gerador, qual seja, o faturamento ou receita bruta mensal. Esclarecedoras as palavras do professor Kiyoshi Harada, em texto intitulado "PIS E COFINS. Exame de Aspectos Polêmicos", nos termos do trecho abaixo destacado:

> PIS e COFINS são contribuições sociais incidentes originariamente sobre o

> faturamento bruto das empresas. A partir da Emenda Constitucional nº 20/98 facultou-se sua incidência também sobre a receita bruta. Alguns autores acoimam de inconstitucionais essas duas contribuições por bitributação. Não há, na realidade, bitributação jurídica. O que existe é o inevitável *bis in idem* , isto é, incidência dupla do tributo sobre o mesmo fato econômico (faturamento ou receita bruta mensal), o que não é inconstitucional, porque a Carta Política não estabeleceu um teto de tributação a esse título. Diferente a hipótese de bitributação jurídica em que, forçosamente, implica invasão da esfera privativa de tributação de um ente político, por outro ente da Federação. Não é o caso do PIS/COFINS[2].

Da mesma forma, pode ser considerado *bis in idem* a tributação do lucro de uma empresa pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, apesar da exação se dar através de espécies tributárias diversas.

A cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e Imposto de Importação, incidentes na ocasião do desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros importados, também se incluem na situação ora estudada. Sobre o tema, lapidar a decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do RESP nº. 846.667/RJ, destacado abaixo:

> TRIBUTÁRIO – CONSTITUCIONAL – IPI – DESEMBARAÇO ADUANEIRO – INCIDÊNCIA – POSSIBILIDADE – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EFETIVAÇÃO DO LANÇAMENTO – POSSIBILIDADE. 1. O principal argumento do acórdão recorrido, para afastar a incidência do IPI nas importações realizadas pela recorrida, por ocasião do desembaraço aduaneiro, reside na equivocada percepção de bitributação que ocorreria na incidência concomitante do IPI com o Imposto de Importação. **Ora, a questão em foco foi objeto das lentes de Hugo de Brito Machado, que diagnosticou que não se cuida de bitributação, mas, na verdade, de bis in idem, o que não configura inconstitucionalidade alguma, pois as exações, leiam-se IPI e imposto de importação, pertencem à competência tributária da mesma pessoa política, a União.** 2. No tocante ao segundo alicerce do recurso fazendário, vale dizer, a possibilidade de o Fisco efetuar o lançamento na pendência de decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, urge ventilar que a jurisprudência deste Tribunal ruma no sentido perlustrado pela FAZENDA NACIONAL. Precedentes: AgRg no REsp 739616/AL, Rel. Min. DENISE ARRUDA e REsp 464343/DF, Rel. Min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recurso especial provido. (REsp 846667/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/02/2007, DJ 07/03/2007, p. 215)

O professor Ricardo Alexandre adverte que apesar da ausência de vedação expressa ao *bis in idem* na Carta Magna, deve-se ter em vista a norma que rege a emprego da competência residual para instituição de impostos, conferida à União, veja-se:

---

2. HARADA, Kiyoshi.PIS E CONFINS Exame de Aspectos Polêmicos. Universo Jurídico Juiz de Fora. ano 6, 08 de agosto de 2008. Disponível em.http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/5639/pis_e_cofins_exame_de_aspectos_polemicos: Acesso em 30 de agosto de 2013

> Apesar da inexistência de vedação genérica ao ***bis in idem,*** há de se recordar que o dispositivo constitucional que atribui à União Federal a chamada competência residual (CF, art. 154, I) exige que os novos impostos criados possuam fatos geradores e bases de cálculo diferentes dos discriminados na Constituição. A regra restringe a possibilidade de ***bis in idem,*** porque impede a união de usar a competência para "clonar" um imposto que já se encontra na sua competência. Registre-se a existência de regra semelhante no que concerne à criação de novas contribuições para a seguridade social (art. 195, §4º, que remete ao mesmo art. 154, I, ambos da CF/1988.). (ALEXANDRE. 2010. p. 212).[3]

A bitributação, por sua vez, ocorre quando entes tributantes diversos exigem do mesmo sujeito passivo tributos decorrentes do mesmo fato gerador.

A bitributação, diversamente do *bis in idem*, é um fenômeno, em regra, proibido pelo sistema constitucional, tendo em vista a rígida repartição de competência tributária estipulada pela Carta Magna. Os casos de bitributação observados, normalmente, configuram conflitos aparentes de competência, a serem solucionados a partir da análise dos dispositivos constitucionais em questão.

BITRIBUTAÇÃO: CONCEITO E IMPLICAÇÕES

O autor português Alberto Xavier em análise acerca do fenômeno da bitributação e seus desdobramentos, assevera que a dupla tributação é um conceito com que, no Direito Tributário, se designam os casos de concurso de normas[4]: Se não, veja-se:

> Como se sabe, há concurso de normas quando o ***mesmo fato*** se integra na ***previsão*** de ***duas normas diferentes***. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto.

A partir de tal definição observa-se a existência de dois requisitos para a ocorrência da bitributação, quais sejam, a identidade do fato e a pluralidade de normas. No que tange à identidade do fato, a doutrina majoritária aderiu à regra das quatro identidades[5] atinentes: à identidade do sujeito passivo; do elemento material do fato gerador; do imposto e do período tributário.

Impende tecer breves considerações acerca dos requisitos para a caracterização da identidade de fato, acima apontados.

A identidade do sujeito passivo da obrigação tributária deve ser distinguida da identidade econômica dos sujeitos passivos, pois enquanto a primeira é considerada

3. ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Método, 2010. p. 212.
4. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.21.
5. BORGES, Antônio de Moura. *Considerações sobre a Dupla Tributação Internacional*. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 51, 01 outubro 2001. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/2088> Acesso em: 29 outubro 2012.

atentatória aos princípios da justiça e da eqüidade e mais perniciosa do ponto de vista econômico, na segunda há diversidade de sujeitos.

A identidade do elemento material do fato gerador, por sua vez, é elemento essencial para a caracterização da bitributação, sem o qual o fenômeno não restará configurado.

Já a identidade do imposto é elemento que causa polêmica na definição da identidade de fato, por se aproximar demasiadamente da idéia de identidade do fato gerador, sendo considerado, por muitos, desnecessário à conceituação. Tal entendimento, se baseia no fato de que não seria suficiente verificar a igual denominação das espécies em causa, mas a análise dos aspectos materiais e bases de cálculo ou demais características que auxiliem para a definição da sua verdadeira natureza substancial.

Por fim, no que se refere ao requisito da identidade do período, este somente é exigível nos impostos periódicos por natureza.

O segundo requisito do conceito de bitributação[6] diz respeito à pluralidade de normas. Tais normas em concurso devem pertencer a ordenamentos tributários distintos, acarretando uma colisão de sistemas fiscais, seja no âmbito de espaços fiscais autônomos dentro de um mesmo Estado (como os Estados federados, os cantões, as regiões ou territórios), seja em ordenamentos pertencentes a Estados soberanos. Na primeira hipótese ter-se-á a bitributação interterritorial, no segundo a bitributação internacional. Cumpre esclarecer que para o presente estudo, interessa a bitributação interterritorial.

Por fim, impende destacar que para haver a bitributação imprescindível que ambas as normas se apliquem ao caso concreto, originando duas pretensões tributárias, configurando a bitributação efetiva. Já no caso de o mesmo fato recair na esfera de incidência de duas normas, mas sem existir a aplicação concreta de ambas, ou ocorrendo somente a aplicação de uma delas, há a chamada dupla tributação virtual. Nesta o concurso é aparente, pois apenas um ente tributante, ou nenhum deles submete o contribuinte o pagamento do tributo.

Conforme já explicitado, a bitributação é um fenômeno vedado pelo sistema constitucional tributário, em decorrência da rígida repartição de competência tributária estipulada, de forma que os casos de bitributação, normalmente, configuram conflitos aparentes de competência, a serem solucionados a partir da análise dos dispositivos constitucionais em questão.

Existem casos, contudo, nos quais a bitributação é legítima. Tal fenômeno ocorre em relação à chamada bitributação internacional e o imposto internacional de guerra.

No primeiro caso, a bitributação envolve Estados-nações, sendo conceituada pelo Comitê Fiscal da OCDE - Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, nos seguintes termos:

6. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.25.

> O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode ser definido de forma geral como o resultado da imposição de impostos similares em dois, ou mais, Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponível e por idêntico período de tempo[7].

Alberto Xavier aduz que a pluralidade de normas em concurso, no caso da bitributação internacional, deve pertencer a ordenamentos tributários distintos, gerando uma "colisão de sistemas fiscais" entre Estados soberanos. Ponto central para a diferenciação entre a bitributação internacional e a interterritorial diz respeito ao fato de que:

> "nas relações entre Estados soberanos, não há uma terceira autoridade que lhes seja superior e que delimite definitivamente o poder tributário de cada um; as pretensões fiscais geram-se a partir de cada ordenamento soberano, limitando-se as convenções a consignar regras destinadas a repartir os poderes em concurso ou a atenuar ou eliminar os efeitos do respectivo cúmulo[8]".

A bitributação internacional, portanto, ocorre quando dois países, ou mais, impõem ao mesmo sujeito passivo tributo equivalente, relativos ao mesmo fato gerador em um mesmo período tributário. Apesar de ser considerada legítima, não restam dúvidas quanto aos malefícios da bitributação internacional, visto que acaba por dificultar a comercialização de produtos e serviços, assim como a movimentação de capitais, tecnologia e pessoas.

Outra hipótese de bitributação não vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro diz respeito à possibilidade de a União instituir o imposto extraordinário de guerra, nos termos do art. 154, II da Constituição Federal, o qual poderá ter fato gerador idêntico a de outros impostos dentro da competência tributária da União ou não.

Duas possibilidades surgem, a depender do fato de a União instituir o imposto extraordinário de guerra no âmbito de sua competência tributária ou imiscuindo-se na competência tributária de outro ente federativo.

Assim, caso a União institua um novo Imposto de Renda – IR, estará configurado o *bis in idem*, pois tal imposto já se encontra compreendido dentro do âmbito de competência da União. Já, no caso de a União, adentrando a competência tributária dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, instituindo, por exemplo, um novo ISS – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, haverá a bitributação.

Na opinião do professor Ricardo Alexandre, acerca do Imposto Extraordinário

7. OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – an overview of available products*. Artigo disponível em http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltax-conventiononincomeandoncapital-anoverviewof availableproducts.htm. (original em inglês). Acesso em: 15 de agosto de 2013.
8. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.25.

de guerra no caso em que se configura bitributação, não há que se falar em invasão de competência pela União, veja-se:

> Registre-se que, ao contrário do que alguns apressadamente afirmam, a hipótese não traz uma invasão de competência alheia pela União Federal, mas sim um caso em que a União, extraordinária e temporariamente, passa a deter competência para tributar manifestações de riqueza já tributadas por outros entes.

No mesmo sentido, o professor Eduardo Sabbag[9], ao conceituar a bitributação, esclarece que o Imposto Extraordinário de Guerra é uma exceção, em que a bitributação resta constitucionalmente admitida.

BITRIBUTAÇÃO INTERTERRITORIAL NO BRASIL

A definição de bitributação adotada por Alberto Xavier, já destacada acima, apresenta dois elementos principais: a identidade do fato e a pluralidade de normas. Quanto a este último requisito, sabe-se que as normas em concurso devem pertencer a ordenamentos tributários distintos, configurando colisão de sistemas fiscais.

Tendo em vista o conceito adotado, a chamada bitributação interterritorial acontecerá quando os ordenamentos tributários distintos correspondem a espaços fiscais autônomos dentro do mesmo Estado. Esta espécie de bitributação também é chamada de interestadual, intercantonal ou inter-regional[10].

Com a verificação no mundo dos fatos da hipótese designada em lei como fato gerador do tributo, aparece a obrigação tributária correspondente. A organização do sistema tributário pátrio condiciona que a cada fato gerador corresponda a apenas a uma obrigação tributária.

Tendo em vista que a Constituição brasileira estabelece uma rígida repartição de competência tributária, a bitributação interterritorial está, em regra, vedada pelo sistema e os casos concretos verificados constituem conflitos aparentes de competência. Desta feita, caberá ao Poder Judiciário deve afastar tais conflitos aparente de competência tributária, que acarrete uma ilegítima bitributação.

A doutrina do tributarista Eduardo Sabbag[11] aduz que o fenômeno da ilegítima bitributação interterritorial é passível de correção por meio do Poder Judiciário, veja-se:

> [...] quando depara o contribuinte com uma bitributação, pode se valer de uma ação judicial apta a corrigir tal solidariedade credora – Ação de Consignação

9. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 392.
10. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p.28/29.
11. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 392/393

em Pagamento-, uma vez que não pode haver “solidariedade ativa” no Direito Tributário, mas tão somente a solidariedade passiva (arts. 124 e 125 do CTN). A Ação Consignatória tem respaldo nos arts. 890 e seguintes no CPC e no art. 164 do CTN, cuja transcrição, na parte que nos interessa, segue adiante:

> Art. 164 A importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: (...)
>
> III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

Existe, contudo, uma situação na qual a bitributação interterritorial é permitida no país, conforme já destacado, no caso do imposto extraordinário, que a União poderá instituir em caso de guerra externa ou na sua iminência. Relevante destacar que a União passa a deter competência para tributar rendas e riquezas já tributadas por outros entes, todavia, de maneira extraordinária e temporária.

Ressalte-se que, conforme leciona o professor Eduardo Sabbag[12], o Imposto Extraordinário de Guerra é uma exceção, em que se tem uma bitributação constitucionalmente admitida.

12. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 392.

LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO NA APLICAÇÃO DO ISS

ASPECTO ESPACIAL DO FATO GERADOR DO ISS

A obrigação tributária é um fenômeno localizado no tempo e no espaço. Tais aspectos são de imprescindíveis para determinar a legislação aplicável, sendo de fundamental importância para o estudo do ISS, notadamente o tema concernente ao aspecto espacial.

A relevância da determinação do local do fato gerador do ISS decorre do fato do Brasil possuir milhares de municípios e existirão tantos impostos sobre serviços quantos forem os Municípios que o tiverem instituído, além do Distrito Federal. Neste sentido, esclarece Aires F. Barreto:

> Como a matéria é praticamente idêntica, a descrição destinada a juridicizar os fatos, a ser efetuada pelas várias leis municipais, além da do Distrito Federal, contemplará salvo umas poucas especificidades, as diversas prestações de serviço. Conseqüentemente, não só ocorrerá pluralidade de incidência mercê da limitação imposta pela Constituição decorrente da atuação, também do critério territorial, por força do qual o âmbito de eficácia da lei de cada Município (vale o mesmo para o Distrito Federal), embora aparentemente igual, é contido nos limites do território respectivo. (BARRETO, F. AIRES. p. 315)[1].

Assim, a partir do fato gerador, apenas uma lei, dentre milhares, será aplicada ao caso concreto. Para a determinação de qual seja esta lei, ordenamento jurídico pátrio consagrou o aspecto territorial.

A fim de evitar os conflitos entre Municípios, a Lei Complementar nº 116/2003 regula a matéria em seu art. 3º, dispondo, como regra geral, que o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Tal regra representa exceção ao princípio da territorialidade das normas tributárias, tendo em vista que seria inviável a cobrança do ISS em cada Município onde fosse prestado o serviço. Conforme leciona o professo Kiyoshi Harada[2], “se fosse observar o princípio geral da territorialidade das normas tributárias municipais, os contribuintes do ISS, em sua grande maioria teriam que pagar o imposto em todos os municípios onde fosse prestado o serviço (...)”.

Impende destacar que o citado artigo caput do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003 está em harmonia com o art. 102 do CTN, o qual estabelece uma exceção ao

1. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 315.
2. HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 26.

princípio da territorialidade, nos seguintes termos:

> Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Desta feita, a regra geral em matéria de ISS será observada, à exceção ao princípio da territorialidade, sendo considerado o local do estabelecimento prestador como o da prestação do serviço, ou seja, o local do fato gerador e, consequentemente, o local onde será devido o imposto.

Observa-se, portanto, a existência de uma ficção jurídica, cujo escopo é facilitar a cobrança do ISS. No entanto, resta claro que tal fixação traz conseqüências de cunho econômico para os Municípios, os quais buscarão atrair para seus territórios estabelecimentos prestadores de serviços.

Acrescente-se que a opção do legislador está em consonância com a disposição constitucional prevista no art. 146, I, segundo a qual cabe à Lei Complementar dispor sobre conflito de competência em matéria tributária, entre a União, Estados Distrito Federal e Municípios.

O art. 3º da Lei Complementar 116/2003, no entanto, estatui, entre os incisos I a XXV, 23 situações que representam exceção à regra geral analisada (os incisos X e XI foram vetados). Nestes casos, será competente para a cobrança o município no qual foi prestado o serviço.

À exceção do inciso XVI, que trata dos serviços de vigilância, segurança e monitoramento, os demais implicam a presença física do prestador do serviço no local da execução[3].

Já para os serviços cuja prestação se estende ao longo de diversos municípios, o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, fixa a regra da territorialidade, dispondo que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

No mesmo sentido, o § 2º do art. 3º da Lei Complementar nº. 116/2003, determina que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão, no caso de rodovia explorada por cobrança de pedágio.

3. HARADA, Kiyoshi. ISS Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 51.

BITRIBUTAÇÃO DO ISS - CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENTRE MUNICÍPIOS

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Brasil possui, atualmente, 5.540 municípios[4]. Diante de tal realidade, não é incomum que dois ou mais municípios se entendam igualmente competentes para tributar com base o mesmo fato gerador.

Tal situação caracteriza, portanto, a chamada bitributação interterritorial, a qual, conforme já explicitado, corresponde, na realidade, a um conflito aparente de competência.

Na realidade, nas palavras de Aires F. Barreto, "Pela própria materialidade do ISS e em face da multiplicidade de Municípios, vê-se que, no quadro da nossa repartição de competência tributárias, estamos diante da área que, por excelência, é ensejadora de conflito" (BARRETO, AIRES F. 2009.p. 317)[5].

Complementa o referido autor "nenhum outro imposto, no nosso sistema, oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns" (BARRETO, AIRES F. 2009.p. 317)[6].

Diante da constatação da área ensejadora de conflitos, necessário se faz a existência de norma previamente estabelecida, capaz de solucionar tais controvérsias, impedindo a ocorrência da bitributação.

O art. 146 da Constituição Federal, em seu inciso I, determina que caberá à Lei Complementar, além de outras matérias, dispor acerca dos conflitos de competência em matéria tributária.

Assim, sucedendo ao Decreto-Lei nº 408/68, que regia o ISS até então, foi promulgada a Lei Complementar nº 116/2003, que passou a regar o ISS. Buscando firmar a competência para cobrar o ISS, matéria intensamente debatida na égide da norma anterior, a Lei Complementar nº 116/2003, conforme já explicitado, estipulou a regra geral, contida no caput do seu art. 3º e as exceções em seus incisos.

Observa-se que a referida norma privilegiou o local onde está situado o estabelecimento prestador, atribuindo ao Município onde este se localiza o direito de cobrar o ISS incidente sobre os serviços prestados.

O legislador complementar, no entanto, adotou um sistema de competência misto, prevendo no caput do art. 3º a regra geral e nos incisos os casos excepcionais, nos quais será competente o município onde se realiza a prestação do serviço ou estabelecimento do tomador/intermediário, a depender do caso.

Sendo assim a competência para instituir, cobrar e arrecadar o ISS está delimitada pelo art. 3º da Lei Complementar nº 116/2003, devendo ser acatadas as exceções de seus

4. https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados
5. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 317
6. Idem.

incisos, como ressalva o professor Ives Gandra da Silva Martins:

> (...) a Lei Complementar 116/2003 adotou um sistema misto para a incidência do ISS, ora considerando devido o imposto no local do estabelecimento prestador, ou na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, ora considerando devido o imposto no local da prestação do serviço, do estabelecimento do tomador ou do intermediário, nas hipóteses expressamente previstas. (MARTINS, IVES GANDRA. 2003. p. 48)[7].

Ocorre que, na prática, esclarece o professor Ricardo Alexandre, vários municípios simplesmente não obedecem ao regramento disposto na Lei Complementar nº 116/2003 e, ao instituir o ISS, consideram-se igualmente competentes para a cobrança do tributo, configurando ilegítima bitributação.

O art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, por sua vez, a fim de auxiliar na determinação do município competente para a cobrança do ISS, apresenta um conceito de estabelecimento prestador, senão veja-se:

> Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

A partir da leitura do retro citado art. 4º, é possível concluir que a competência para cobrança do ISS passou a ser o do local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal, a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.

Ocorre que, o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, ao invés de auxiliar, ampliou a problemática, tendo em vista a utilização da expressão “estabelecimento prestador” pelos Municípios, como fundamento da indevida exação.

No entanto, somente um ente será verdadeiramente competente para a cobrança do ISS, devendo ser afastada a ilegítima bitributação, através da interpretação pelo poder judiciário das normas que tratam da competência tributária no caso concreto.

---

7. MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISSe a Lei Complementar nº. 116/2003 – Aspectos Relevantes – In: Rocha, Valdir de Oliveira. O ISSA e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003. p. 48.

LOCAL DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR E O LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

Conforme explicitado acima, apesar de ser responsabilidade da lei complementar estatuir norma capaz de dirimir conflitos de competência, que configuram a ilegítima bitributação, a Lei Complementar nº 116/2003 não foi capaz de alcançar tal intento.

Na realidade, conforme afirma o tributarista Aires F. Barreto, "esse comando – mesmo se deixarmos de parte eventual incompatibilidade com a Constituição – ao invés de dissipar, ampliou a nebulosidade, enevoando questão aparentemente simples, criando um imenso fosso repleto de equívocos" (BARRETO, AIRES F., 2009. p. 322)[8].

Complementa o referido autor:

> De efeito, a partir dessa famigerada regra, em todo e qualquer fato, por mais comezinho e irrelevante que possa parecer, passaram os Municípios a "ver um estabelecimento prestador". Expressão mágica, estabelecimento prestador assumiu a condição de um líquido qualquer, que toma as mais várias formas, ao sabor dos recipientes em que se depositam. (BARRETO, AIRES F., 2009. p. 322)[9]

Desde a edição do Decreto-lei nº. 406/1968, que em seu art. 12, a pretexto de regular o conflito de competência, criou regra que ao invés de regular a matéria de forma a eliminar a bitributação, ampliou a ocorrência de conflitos.

Referido Decreto-lei, sucumbindo a pressões econômicas dos Municípios de maior expressão nacional, dispunha na alínea "a" do art. 12 que considera local da prestação o "do estabelecimento prestador".

A Lei Complementar nº 116/2003, por sua vez, manteve como regra geral que o ISS será devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta deste, o local do domicílio do prestador, nos termos do caput do art. 3º. Já em seus incisos, apresenta 23 exceções à regra geral, nas quais o ISS será devido no Município onde for prestado o serviço.

Tal organização já demandaria uma série de dúvidas, capazes de oferecer subsídios a Municípios que pretendem realizar a cobrança indevida do ISS, tendo em vista a complexidade da sistemática adotada e a amplitude de interpretação dos casos previstos nos incisos do art. 3º, notadamente pela utilização de expressões tais como "similares", "congêneres".

Soma-se, ainda, que o art. 4º da referida Lei Complementar apresenta conceito de estabelecimento, adentrando na seara do direito civil, o qual no art. 1.142 do Código Civil de 2002 já apresenta definição de estabelecimento empresarial nos seguintes termos:

> Art. 1.142 Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado,

8. , Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.322.
9. Idem

para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

Sob esse aspecto, prudente reforçar ser vedado à lei tributária modificar os institutos e conceitos de direito privado, consoante dispõe expressamente o art. 110 do CTN, transcrito abaixo:

> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Diante dos preceitos invocados, dos quais não pode o direito tributário se afastar, sob pena de negar vigência ao art. 110 do CTN, resta demonstrado que deve ser observado o conceito de estabelecimento comercial previsto pelo direito civil, sendo no mínimo desnecessária a previsão do art. 4º.

Desta maneira, impende destacar decisão do STJ neste sentido:

> TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OBRIGAÇÃO DE FAZER. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. **AMPLIAÇÃO DO CONCEITO QUE EXTRAVASA O ÂMBITO DA VIOLAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL PARA INFIRMAR A PRÓPRIA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL.** ACÓRDÃO CALCADO EM FUNDAMENTO SUBSTANCIALMENTE CONSTITUCIONAL. INCOMPETÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TEMA DIVERSO DO ENSEJADOR DA SÚMULA 138, DO STJ.
>
> 1. O ISS na sua configuração constitucional incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa ad substantia obligatio in faciendo, inconfundível com a denominada obrigação de dar.
>
> **2. Outrossim, a Constituição utiliza os conceitos de direito no seu sentido próprio, com que implícita a norma do artigo 110, do CTN, que interdita a alteração da categorização dos institutos.**
>
> (...)
>
> (REsp 805317/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 21/09/2006, p. 229)

Assim, vedada está a alteração de institutos de direito privado, utilizados pelo direito tributário, tal como é o caso do conceito de estabelecimento.

O critério do local do estabelecimento prestador para a determinação da competência tributária chega a ser considerado inconstitucional por alguns doutrinadores, sob o argumento de que a competência deve ser do Município onde os serviços forem produzidos, executados, consumados.

Aduz sobre o tema o ilustre professor Roque Carrazza, afirmando que é forçoso "convir que um dos casos em que o art. 12, do Decreto-lei 406/68 não merece guarida é (muito reiterado) em que os serviços de qualquer natureza são prestados num Município,

estando a sede do estabelecimento prestador noutro Município"(CARRAZZA, ROQUE. 1979. p. 79)[10].

Complementa o tributarista, sobre a necessidade de se observar o local da prestação do serviço, afirmando que "nenhuma lei complementar (ou ato normativo com força de lei complementar) pode retirar deste Município, o que a Constituição incondicionalmente lhe deu"[11].

Pode-se observar, portanto, dois posicionamentos sobre o tema ora estudado, aqueles que advogam pela prevalência do critério do estabelecimento prestador, considerado o estabelecimento incumbido de prestar o serviço, e os que consideram que o critério do estabelecimento prestador só prevalecerá se realmente forem ultimados os atos materiais, concretizando a prestação do serviço.

Desta feita, a noção de estabelecimento prestador do serviço afigura-se de fundamental importância para dirimir a indevida bitributação, quando a execução do serviço envolve mais de um Município.

Estabelecimento prestador será o local onde concretamente ocorrer a prestação do serviço, independente de seu porte, ou grau de autonomia, se é matriz ou filial, sucursal, agência ou loja. Ou seja, qualquer local onde ocorra a prestação do serviço.

Nas palavras do tributarista Aires F. Barreto:

> "Estabelecimento prestador é qualquer local em que, concretamente, se der a prestação do serviço. O porte do estabelecimento, o modo pelo qual se desenvolve a prestação, a dimensão dos poderes administrativos, a existência de subordinação a outro de maior relevo, fatores irrelevantes para caracterizar um estabelecimento, também o são área a tipificação do estabelecimento prestador" (BARRETO, AIRES F., 2009. p. 324)[12]

A interpretação conjunta dos artigos 3º e 4º, da Lei Complementar 116/2003, pode levar a conclusão segundo a qual será competente para a cobrança do ISS o estabelecimento prestador, sendo este considerado o local em que o serviço é concretamente realizado. Ora, tal interpretação levaria definição como regra geral a da competência do município onde é realizado o serviço.

Situação que causa perplexidade consiste nos casos em que há uma estrutura administrativa (atividade meio) em município diverso daquele em que o serviço (atividade fim) é efetivamente prestado.

Neste caso, não é novidade o entendimento segundo o qual o sujeito ativo tributário será o município em que o serviço é desenvolvido pela unidade econômico-profissional do

---

10. CARRAZZA, Roque. Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei, 406/68. Revista de Direito Tributário nº. 6, São Paulo: RT Suplemento Tributário nº 135/79. p. 79.
11. Idem.
12. , Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p.324.

prestador. Neste sentido, colaciona-se decisão paradigmática proferida pelo STJ:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. COMPETÊNCIA ATIVA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE ANÁLISE DE QUESTÕES FÁTICAS RELEVANTES. DETERMINAÇÃO DE RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. POSSIBILIDADE.
>
> 1. **A hodierna jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que "a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário"** (AgInt no REsp n. 1.978.238/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022 - g.n.).
>
> 2. No caso, o Tribunal a quo reconheceu, como competente para a cobrança do ISS por consultoria de planejamento estratégico do FGTS, o local em que prestados os serviços, sem averiguar se ali havia unidade econômica ou profissional para tanto, ou mesmo se a atividade se inseria nas exceções previstas no art. 3º da LC 116/2003, que afastam a competência ativa do local do estabelecimento do prestador de serviços.
>
> 3. Nesse panorama, considerando-se a falta de elementos fáticos necessários ao correto deslinde da contenda, a melhor solução repousa na devolução do feito à Corte de origem, a fim de que proceda ao rejulgamento da demanda, desta feita tomando em conta os parâmetros estabelecidos pelo STJ no tema.
>
> 4. Agravo interno não provido.
>
> (AgInt no REsp n. 1.929.858/DF, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 22/11/2022, DJe de 25/11/2022.)[13]
>
> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. COMPETÊNCIA. MUNICÍPIO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE FIM. Cinge-se a controvérsia em saber qual Município é titular do crédito de ISSQN: o Município de Cariacica, onde é prestado o serviço desenvolvido pelo contribuinte (lavanderia); ou o Município de Vitória, local da filial administrativa da empresa (captação de clientela, entrega da mercadoria e pagamento). **2. Considera-se como local do estabelecimento prestador a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica.** 3. No presente caso, o Município de Vitória (recorrente) não é o local da prestação de serviços, mas sim onde se executam as atividades de captação da clientela (atividade meio). Portanto, não pode o recorrente ser o beneficiário do tributo. 4. A jurisprudência do STJ afirma que, "envolvendo a atividade, bens e serviços, a realidade econômica que interessa ao Direito Tributário impõe aferir o desígnio final pretendido pelo sujeito passivo tributário, distinguindo-se a atividade meio, da atividade fim, esta última o substrato da hipótese de incidência." (REsp 805.317, Rel. p/ acórdão Min. Luiz Fux, DJ 17.8.2006). Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1251753/ES, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA,

13. https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=202100912633

> julgado em 27/09/2011, DJe 04/10/2011). [14]

Nesta hipótese, na execução de seus serviços a empresa constitui uma verdadeira unidade profissional nas dependências do tomador, detentor do bem imóvel objeto dos serviços. Ou seja, há a constituição de uma unidade econômica-profissional temporária no local onde está localizado o tomador.

Neste cenário necessário observar que a competência do município em que o serviço é efetivamente prestado para cobrança do ISS, tendo em vista que o serviço é realizado fora de sua estrutura administrativa, constituindo uma unidade econômico-profissional, de forma temporária, e, por conseguinte, um estabelecimento prestador, nos termos do art. 4º.

> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ISS. COMPETÊNCIA. LOCAL DO ESTABELECIMENTO DO PRESTADOR. PRESENÇA DE UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL (FILIAL). 1. A alegação genérica de violação do art. 535 do Código de Processo Civil, sem explicitar os pontos em que teria sido omisso o acórdão recorrido, atrai a aplicação do disposto na Súmula 284/STF. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 12, "a", do Decreto-Lei n. 406/68, entendia que a competência tributária para cobrança do ISS era da municipalidade onde o serviço era prestado. 3. Com o advento da Lei Complementar n. 116/2003, a competência passou a ser o local do estabelecimento prestador do serviço, considerando-se como tal a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional, isto é, onde a atividade é desenvolvida, independentemente de ser formalmente considerada como sede ou filial da pessoa jurídica (arts. 3º e 4º). 4. Precedentes: REsp 1.195.844/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1.3.2011, DJe 15.3.2011; REsp 1.160.253/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 10.8.2010, DJe 19.8.2010; REsp 1.139.903/GO, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.8.2010, DJe 17.8.2010; REsp 1.175.980/CE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 2.3.2010, DJe 10.3.2010; REsp 1.117.121/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14.10.2009, DJe 29.10.2009; AgRg no Ag 903.224/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 11.12.2007, DJ 7.2.2008, p. 307. Recurso especial conhecido em parte e improvido. (REsp 1245310/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2011, DJe 25/05/2011)[15]

A dificuldade apontada para definir o estabelecimento prestador do serviço, corresponde ao fato de que boa parte das legislações municipais, nas leis instituidoras do ISS tratam de estabelecer indicadores que caracterizam a existência do "estabelecimento prestador".

Tais critérios, no entanto, não possuem o condão de atestar efetivamente se o serviço

---

14. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Primeira Turma. RESP 805.317, DF, 17 ago 2006. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600255914&dt_publicacao=27/08/2007

15. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Segunda Turma. RESP. 1245310 Brasília, DF,19 mai 2012. DJE 25 mai 2011. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1245310&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#

fora concretamente prestado, mas apenas evidenciam que o local possui características que levam a crer que seja este o estabelecimento prestador.

Ademais, salta aos olhos o fato de que a ausência de uniformização de tais critérios pode levar a conflitos entre municípios que se julguem igualmente competentes para a cobrança do ISS.

A partir das reflexões ora apresentadas, portanto, faz-se necessário que a Lei Complementar erija critério claro para a definição do Município competente para a cobrança do ISS, a fim de prevenir os reiterados casos de bitributação observados no que tange ao referido imposto.

Nesse contexto, a atuação do Superior Tribunal de Justiça, cuja vocação precípua é de dar coerência à legislação infraconstitucional, é de importância impar e têm se mostrado coerente na aplicação das premissas relativas à definição do estabelecimento prestador, em que haja uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, não se restringindo ao mero estabelecimento oficial ou centro de negócios. Veja-se:

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. ISS. COMPETÊNCIA ATIVA. ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE ANÁLISE DE QUESTÕES FÁTICAS RELEVANTES. DETERMINAÇÃO DE RETORNO PARA NOVO JULGAMENTO À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. POSSIBILIDADE.
>
> 1. A hodierna jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que **"a municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário**" (AgInt no REsp n. 1.978.238/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 19/5/2022 - g.n.).
>
> (...)
>
> (AgInt no REsp n. 1.929.858/DF, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 22/11/2022, DJe de 25/11/2022.)[16]

> TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 489 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS ARTS. 9º, 10, 350 E 357 DO CPC/2015. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA N. 282/STF. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA TRIBUTAR. ACÓRDÃO EMBASADO EM PREMISSAS FÁTICAS. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N. 07/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. HONORÁRIOS RECURSAIS INDEVIDOS NO CASO CONCRETO.

16. https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=2021009126

(...)

IV - A municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS, após a entrada em vigor da Lei Complementar n. 116/2003, é a do local do estabelecimento prestador dos serviços onde são aperfeiçoados, assim considerada a localidade em que há uma unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, sendo irrelevantes, para caracterizá-la, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou similares.

Precedentes.

(...)

(AgInt no REsp n. 2.003.744/ES, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 17/10/2022, DJe de 19/10/2022.)[17]

Ao poder judiciário, cabe realizar a interpretação dos casos concretos, com base na harmonia necessária ao ordenamento jurídico, com ênfase na prevalência das disposições constitucionais, a fim de defender o contribuinte da ilegítima bitributação, indicando qual o único município será realmente competente para proceder com a exação.

17. https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=202200177096

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conclui-se que, apesar de ser responsabilidade da lei complementar estatuir norma capaz de dirimir conflitos de competência, que configuram ilegítima bitributação, a Lei Complementar nº. 116/2003 não foi capaz de alcançar tal intento.

O Decreto-lei nº. 406/1968, em seu art. 12, a pretexto de regular o conflito de competência, criou regra que ao invés de regular a matéria de forma a eliminar a bitributação, ampliou a ocorrência de conflitos. Referido Decreto-lei, sucumbindo a pressões econômicas dos Municípios de maior expressão nacional, dispôs na alínea "a" do art. 12 que considera local da prestação o "do estabelecimento prestador".

A Lei Complementar nº.116/2003, por sua vez, manteve como regra geral que o ISS será devido no local do estabelecimento prestador, ou na falta deste, o local do domicílio do prestador, nos termos do caput do art. 3º. Já em seus incisos, apresenta 23 exceções à regra geral, nas quais o ISS será devido no Município onde for prestado o serviço.

Tal organização já demandaria uma série de dúvidas, capazes de oferecer subsídios a Municípios que pretendem realizar a cobrança indevida do ISS, tendo em vista a complexidade da sistemática adotada e a amplitude de interpretação dos casos previstos nos incisos do art. 3º, notadamente pela utilização de expressões tais como "similares", "congêneres".

Soma-se, ainda, o fato que o art. 4º da referida norma apresenta conceito de "estabelecimento prestador", a par do já observado na legislação civilista, no qual indica que o "estabelecimento prestador" será aquele onde concretamente se executa o serviço.

Manifesta a ausência de critério claro para a definição da competência para a cobrança do ISS, ao contrário, observa-se a sobreposição de dispositivos que podem lavar a conclusões antagônicas, notadamente tendo em vista a existência de mais de 5.000 Municípios, aptos a legislar sobre o ISS.

Diante de tal realidade, observam-se reiterados casos de bitributação de um mesmo fato gerador do ISS, devido a ausência de normas aptas a impedir a proliferação de exações ilegítimas, caracterizadoras da bitributação, fenômeno vedado pela rígida sistemática de divisão de competência tributária disposta na CF de 1988.

Por todo o exposto, conclui-se que o Legislador Complementar deve cumprir com sua função constitucionalmente imposta, erigindo critério apto a prevenir e diminuir os casos de bitributação do ISS, diminuindo a margem de liberdade do legislador municipal, no que tange à determinação do ente competente para a cobrança do ISS.

Enquanto o legislador complementar não cumprir seu ônus, no entanto, caberá ao

Poder Judiciário dirimir no caso concreto os conflitos aparentes de competência, protegendo o contribuinte de exações ilegais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11ª ed. rev., atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodvim, 2017.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito na Constituição e no STF. 16ª ed. São Paulo: Método, 2011.

BARRETO, F. Aires. ISS na Constituição e na Lei. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ constituiçao.htm>.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Código Tributário Nacional Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). A Constituição e o Supremo. 3º Ed. Brasília: Secretaria de Documentação, 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal– Segunda Turma. RE. 361.829 Brasília, DF,02 mar 2010. DJE 19 mar 2010. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609543

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Primeira Turma. RESP 805.317, DF, 17 ago 2006. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200600255914&dt_publicacao=27/08/2007

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – Segunda Turma. RESP. 1245310 Brasília, DF,19 mai 2012. DJE 25 mai 2011. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&processo=1245310&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO#

CARRAZZA, Roque. Breves Considerações sobre o art. 12, do Dec.-lei, 406/68. Revista de Direito Tributário nº. 6, São Paulo: RT Suplemento Tributário nº 135/79.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Leonardo de Andrade. Direito Tributário e Finanças Públicas I. Disponível em: <http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/0/02/Direito_Tribut%C3%A1 rio_e_Finan%C3%A7as_P%C3%BAblicas_I_-_parte_II_-_aluno.pdf>.

FALCÃO, Amílcar de Araújo *apud* SCRIBD. Direito Tributário. Disponível em http://pt.scribd.com/doc/55406148/7/Classificacao.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

HARADA, Kiyoshi. ISS – Doutrina e Prática. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi.PIS E CONFINS Exame de Aspectos Polêmicos. Universo Jurídico Juiz de Fora. ano 6, 08 de agosto de 2008. Disponível em.http://uj.novaprolink.com.br/doutrina/5639/pis_e_cofins_exame_de_aspectos_polemicos: Acesso em 30 de agosto de 2013

LENZA, Pedro. Direito Constitucional Esquematizado. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. O ISSe a Lei Complementar nº. 116/2003 – Aspectos Relevantes – In: Rocha, Valdir de Oliveira. O ISSA e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – an overview of available products*. Artigo disponível em http://www.oecd.org/tax/taxtreaties/oecdmodeltaxconventiononincomeandoncapital-anoverviewof availableproducts.htm. (original em inglês). Acesso em: 15 de agosto de 2013.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4. ed. Porto Alegre: Editora do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário – À Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 14. ed. Porto Alegre: Editora do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo de Moraes. Manual de Direito Tributário. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2011.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense LTDA, 2010.

SOBRE A AUTORA

MARÍLIA DE LOURDES LIMA DOS SANTOS - Advogada da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, desde 2012. Coordenadora jurídica, com atuação principal na área de direito público e cível. Possui pós-graduação em Direito Tributário – Universidade Anhanguera-Uniderp. Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Realizou pesquisa Científica vinculada ao CNPq (Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico), sobre a integração regional, globalização e direito internacional.

ISS E BITRIBUTAÇÃO

A IMPORTÂNCIA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br
@atenaeditora
www.facebook.com/atenaeditora.com.br

Atena Editora
Ano 2023



ISS E BITRIBUTAÇÃO

A IMPORTÂNCIA DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO

www.atenaeditora.com.br
contato@atenaeditora.com.br
@atenaeditora
www.facebook.com/atenaeditora.com.br

Atena Editora
Ano 2023